

财务报告概念框架修订 六大热点难点问题探索

——基于公允价值视角

黄晓韡

(厦门大学管理学院, 福建 厦门 361005)

摘 要: 近年来, 国际会计准则理事会 (IASB) 陆续修订和完善财务报告概念框架内容, 动摇了以历史成本为主的传统会计模式的概念基础, 引发了广泛的讨论和较大的争议。本文基于公允价值视角, 对涉及概念框架修订内容的六大热点难点问题进行深入探索, 认为公允价值会计更符合当代受托责任观的内在要求, 谨慎性可弥补公允价值会计缺陷, 公允价值会计应将不确定性问题统一到计量环节处理, 公允价值会计将逐步放弃实现和配比原则, 市场有效性不宜作为公允价值会计假设, 其他综合收益在公允价值会计中发挥着重要的作用。

关键词: 财务报告概念框架; 修订内容; 公允价值

中图分类号: F275.2 **文献标识码:** A **文章编号:** 1000-5285 (2015) 06-0024-07

财务报告概念框架是连接会计理论和会计准则的桥梁, 向来被视为构建会计准则体系的基础和方向。全球两大会计准则制定机构美国财务会计准则委员会 (FASB) 和国际会计准则理事会 (IASB) 现有概念框架的绝大部分内容, 是在以历史成本为主导的背景下形成, 随着全球经济新业态、新模式的产生和发展, 原有概念框架越来越不适应这种变化, 无法解释和指导现行的会计实务, 亟需改革创新。2004 年, FASB 和 IASB 共同启动联合概念框架项目; 2010 年 9 月, IASB 发布该项目的阶段性成果之一《财务报告概念框架》(修订) (以下简称“概念框架 (2010)”) ; 2013 年 7 月和 2015 年 5 月又陆续发布《财务报告概念框架的重新审视 (讨论稿)》(以下简称“DP”) 及《财务报告概念框架 (征求意见稿)》(以下简称“ED”)。这些文件修订内容的最大特点是植入公允价值会计的理念和内涵, 力求使概念框架的理论具有前瞻性, 同时确保准则体系内在一致性和可操作性。由于一些修改内容撼动了以历史成本为主的传统会计模式的概念基础, 超越了会计模式变革的渐进式节奏, 在理论界和业界引发了广泛的讨论和较大的争议。本文基于公允价值会计的视角, 对涉及概念框架修订内容的六大热点难点问题进行深入探索。

一、公允价值会计更符合当代受托责任观的内在要求

IASB 在 1989 年发布的《编报财务报表的框架》(以下简称“概念框架 (1989)”) 中将决策有用

收稿日期: 2015-06-28

基金项目: 财政部会计名家培养工程资助课题《重构财务会计理论体系: 基于公允价值计量影响的分析》的阶段性成果; 国家自然科学基金项目阶段性研究成果 (项目编号: 71502166)。

作者简介: 黄晓韡, 厦门大学管理学院 2012 级会计学专业博士研究生, 主要从事财务会计理论研究。

和受托责任并列为财务报告的两大目标，而概念框架（2010）仅保留决策有用作为财务报告的唯一目标，并将受托责任归于其子目标。由于受托责任观视历史成本为主要的计量属性，因而此举被认为是为了推行公允价值会计而弱化受托责任的作用。

笔者认为，在两权分离的委托代理关系中，为了抑制道德风险，以日本会计学者井尻雄士为代表的受托责任观的支持者强调会计信息的客观性，要求基于事实性数据并具有可验证性，在受制于外部市场和估值技术发展的背景下，历史成本确实是最能满足以上要求的计量属性。但是，采用历史成本计量并非是受托责任的本质要求，因为受托责任的实质是资本保全^①。坚持评价受托责任需采用历史成本计量的观点，从表面上看是秉持财务资本保全观，突出损益计量的真实可靠，实际上却忽略了其成立的重大前提条件，即一般币值假设和物价稳定。一旦前提不存在，以历史成本计量的财务资本就会背离现时的经济价值，造成会计信息的严重失真。因此，从资本保全的内涵上理解，采用实物资本保全或基于现行计量属性的财务资本保全，能更好地评价受托责任。只有对委托人投入资源的实际生产能力的保全，才是企业持续经营的基础。

从产权理论的角度看，会计界定产权和保护产权，是为了认定和解除受托责任，这就要求会计信息必须真实公允。而且产权利益是利益相关者多次博弈均衡的结果，价值计量就成为唯一能够被普遍接受的计量属性。公允价值会计能反映现时的经济价值，使传统的会计学收益尽可能向经济学收益靠近，实现产权流和价值流的融合，因而能够更清晰准确地界定产权和保护产权^②，达到客观评价受托责任的目的。

受托责任还要求治理层和管理层有效履行风险管理的职责。采用公允价值计量后，既迫使治理层和管理层采取更加积极主动的风险管理措施，降低市场环境例如价格波动、竞争格局变动、技术进步、模式创新以及利率、汇率和税率变化等市场因素对受托资源价值的负面影响，也有助于投资者以更加直观、及时、透明的方式评价治理层和管理层对受托资源进行风险管理的有效性。

另外，公允价值会计的运用将促进受托责任观的变革。当前基于投入产出分析的传统受托责任观的评价方式，已经无法满足使用者的信息需求，进而倚重价值管理、市值管理和风险管理的分析，这是以历史成本为主的会计模式所无法满足的。特别是随着企业对货币市场和资本市场的依赖日益增加，财务管理逐步进入以“价值”为中心，以企业价值最大化为目标的价值管理阶段，这就要求管理层拓展传统受托责任的范围，围绕价值最大化目标，充分运用公允价值所反映价值的信息，及时把握投资机会，适时调整组织战略，合理配置企业资源，提高企业的灵活性和环境的适应性，为投资者创造更多的财富。

综上，公允价值会计并不排斥受托责任，反而其相对于历史成本会计，更符合当代受托责任观的内在要求。因此，经过近5年的深入讨论和实践反馈，IASB在2015年5月发布的ED中重新将受托责任作为财务报告会计目标之一，明确对双目标制的认同。受托责任作为公司制财务报告的原始目标，依然在会计系统中发挥着至关重要的作用。

二、谨慎性可弥补公允价值会计缺陷

2010年，IASB在概念框架（2010）中将原有的会计信息质量特征“可靠性（reliability）”替换

^① 传统的资本保全理论包括财务资本保全观和实物资本保全观两种不同观点。财务资本保全以财务资本为基础，在调整所有者在本期的分配和出资后，只有当净资产期末的货币金额超过期初金额时才会产生利润。而实物资本保全以实物资本为依托，以企业的实际生产能力或运营能力作为利润的衡量。

^② 曹越、伍中信《产权保护、公允价值与会计改革》，《会计研究》2009年第2期。

成“如实反映(faithful representation)”的同时,将可靠性的次级质量特征“谨慎性(prudence)”剔除出如实反映的内容。IASB在相应的结论基础(BC)中解释了剔除的原因,认为强调谨慎性会引入偏见,与如实反映的另一个重要次级特征中立性存在冲突(par. 3. 27)。鉴于中立性是公允价值会计信息的主要特征之一,谨慎性自然被视为与公允价值会计的要求相悖。然而,2015年5月,IASB在最新发布的ED中,重新在会计质量特征章节中明确提出谨慎性,并解释要求谨慎性是对中立性的支持(par. 2. 18)。谨慎性是否与公允价值会计的要求相对立,IASB表述前后矛盾,倍受各方质疑。

公允价值会计要求如实反映经济实质,其中很重要的一点是强调中立观,即不引入偏见、不侧重、不强调或忽略、不操纵会计信息的编制过程,即不影响使用者接受或否定信息的可能性。这里的中立性实际上是要求对执行会计程序保持客观中立的态度,是对程序中立的强调,而不是对结果中立的要求。然而,对谨慎性的争议则集中在其所引发的经济后果上。会计信息系统该不该为经济后果负责,尚有待商榷,但由此即认为中立性和谨慎性冲突的观点是武断的。其次,公允价值会计的要求在相对确定的条件下是没有疑问的,但在面临不确定的情境下,由于会计判断本身依赖于管理层的主观判断,对于主观因素的中立性通常难以判断,这就有可能存在系统性的偏误。谨慎性可以在一定程度上起到修正管理层过度乐观的失误,因而非但不与中立性冲突,反而会修正偏差以符合中立性的要求。最后,认为谨慎性与公允价值的信息要求相冲突,很可能是混淆了审慎监管与谨慎性的要求。前者是为了防止对资本金的侵蚀,要求调整中立的财务报表数据,以反映稳健的宏观调控要求,后者则只是适用于特定的不确定性情境,并非辐射整体的财务报告。因此,IASB在2015年发布的ED中重申谨慎性是对中立性的支持时,特别指出,谨慎性适用于在面临不确定性时所进行的判断,而且重新解读了谨慎性的定义,其既要求不高估资产和收入,不低估负债和损失,也对称约束相对的低估资产和收入,高估负债和损失。因为当期的低估会递延到后期的高估,导致未来期间的不谨慎,从这个层面上讲,谨慎性的要求是对称的,符合中立性的要求。

笔者认为,谨慎性适合成为公允价值会计在面临不确定性的情境下的判断标准之一。由于公允价值会计面临更多的不确定性,它在满足确认、计量条件的情况下,需要对部分的不确定性进行量化,这通常会涉及到主观判断。而判断是需要有尺度或标准进行衡量或约束。如果将谨慎性作为判断的标准之一,则可以在一定程度上抑制公允价值的顺周期现象,减少管理层过度乐观的偏见,也为审计人员对存在重大不确定性的会计结果的质疑提供了合理的依据,从而在整体上提高财务报告的可信度,弥补公允价值会计在高度不确定性的条件下对投资者保护的缺陷。

由此可见,谨慎性并非与公允价值会计的要求相冲突,反而有利于弥补公允价值会计的缺陷。对谨慎性的争议,其实质在于定义的模糊性。虽然IASB在概念框架(1989)的定义中明确禁止利用谨慎性故意操纵财务报告的行为,但目前对于定义的描述确实容易引发不同理解。因此,对谨慎性定义的修正是未来应持续关注的一个难点。同时,对谨慎性所约束的情境中涉及管理层主观判断的方面,应该通过公司治理等制度设计和完善来防范,而不是将其缺陷归咎于谨慎性要求。

三、公允价值会计应将不确定性问题统一到计量环节处理

公允价值会计的推进使得会计系统面临了更多的风险敞口,需要处理的不确定情境大幅增加,如何设定不确定性的角色是修改和完善概念框架的一个难点问题。

根据最终所影响的对象划分,不确定性包含存在的不确定性和结果的不确定性。要素定义和确认环节处理存在的问题,计量环节则主要应对结果的不确定性问题。因此,在不同环节中设定不确定性标准将产生较大的差别。若将具体的概率标准设置在要素定义或确认标准中,将引发资产和负债是否

存在的二元问题;若仅设置在计量环节中,则影响到资产和负债列示在资产负债表中的具体金额。鉴于以上差别,针对不确定性问题的讨论前后形成两种典型的观点:

观点一认为应该将不确定性问题限制在计量环节中处理。由于要素定义和确认环节对不确定性的处理会导致存在与否的二元问题,问题重大。而且,不确定性所形成的概率值是连续函数,不适合处理二元问题。因此,在计量金额上反映这种不确定性更为恰当。

观点二认为应该从要素定义或确认环节就开始考虑不确定性问题,不应将其视为纯计量问题。其一,将一些未来现金流入或流出概率极小的项目纳入财务报表是没有意义的,这种做法虽然在一定程度上保证了财务报表项目的完整性,但却是以牺牲相关性、可比性和可理解性为代价的。同时,对这些项目进行后续计量将浪费过多的精力,不符合成本效益原则。其二,估计小概率事件的错误要比估计大概率事件所发生的同样的错误更严重^①。例如,估计小概率事件(2% - 6%)所引起的误差是200% [(6% - 2%) / 2%],而同样规模的大概率事件(80% - 84%)只引起了5% [(84% - 80%) / 80%]的误差。因此,小概率事件一旦入表计量,估计误差对财务报表的影响巨大。对于这类事件,表外披露比表内估计单一金额效果更佳。其三,技术上的可行性有待商榷。目前,公允价值计量虽然采用加权平均、风险调整等方法来解决不确定性问题,但仍然面临着诸多计量难题,需要构建复杂的计量模型予以支持,同时也会带来更高的成本。在某些情况下,判断存在与否要比估计预期结果更为简单方便。

FASB 和 IASB 在现有的概念框架中均秉持着第二种观点。FASB 在资产的定义中强调“未来经济利益”的流入是“很可能”(probable),并将“可定义性”作为确认标准之一;而 IASB 则同时在要素定义和确认标准中设置了不确定性程度要求,不仅在定义中要求“预期”未来经济利益的流入,而且在确认标准中强调这种流入必须是很可能的(probable)。然而,DP 将资产定义中“预期未来经济利益的流入”修改为“能够产生经济利益”,并探讨将确认标准中的可能性约束移除,这些变动均体现了对观点一的认同。笔者认为,随着金融创新的不断涌现,特别是衍生金融工具,不仅结构复杂,而且多层嵌套的杠杆效应将进一步放大风险,通过不确定性标准来判断存在与否的难度急剧增大,误判风险大幅提高,很可能将绝大部分的衍生品隔绝在财务报告之外,增加了巨大的潜在风险。另外,资本市场的飞速发展和估值技术的日趋成熟使得在计量中考虑不确定性成为可能,并且极大地降低了估值成本,因此,将不确定性问题统一到计量环节中考虑更为恰当。

四、公允价值会计将逐步放弃实现和配比原则

传统的历史成本会计模式以收入费用观为基础,实现和配比是其中最核心的两条会计原则,用于处理收入和费用项目的确认问题。随着会计模式的演进,基于资产负债观的公允价值会计是否还需要实现和配比原则,值得商榷。

在收入费用观下,实现原则的重心在于明确最恰当的收入记录时点,而配比原则的思路则是在收入已实现时,已消耗的资产或已提供的劳务成本应该配比相应的收入并在同一个期间内予以确认。实践中,通常采用因果关系、系统而合理的分配、以及直接作为当期费用确认等三种方法进行配比。应该说,收入配比原则在逻辑上具有一定的合理性,但是,维持该系统平衡需要建立在外部的经济环境平稳、物价稳定、交易性质较为简单的基础上。一旦该前提条件被破坏,则采用收入配比原则仅能保持形式上的平衡,基本无法反映经济实质,特别是在收入实现与否都很难判断的情况下,费用更是无从

^① European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), “Getting a Better Framework-Uncertainty”, www.efrag.org (April 2013), p. 10.

配比。即便采用系统而合理的配比程序也难以保证对经济实质的遵循,甚至还会造成结果的扭曲。因此,当今外部环境难以满足收入费用观的前提条件,导致资产负债观重新占据主流。以资产和负债为起点研究变动的净值,基于价值的变动判断收入和费用的产生,能应对外部环境的变革,更准确地反映当下时点的经济实质。从这个层面上看,资产负债观和收入费用观属于两种不同的系统,公允价值会计虽然符合资产负债观,但与实现和配比原则并不存在必然联系。

事实上,资产负债观和收入费用观并非对立的观点,资产负债观不排斥收入和费用配比。换个角度看,配比本身仅是手段而非目的,它假定必须通过一定的经济牺牲来达到经济收益,最终结果也会导致在资产负债表上产生对应的项目。而且,资产负债表和损益表存在勾稽关系,如果收入费用观和资产负债观两套系统各自运行良好,则相应的结果应该存在勾稽关系。但是,交易的复杂性和外部环境的变动使得实现和配比原则的运用变得越来越困难,反倒是外部市场的发达和估值技术的进步,使得对资产和负债进行计量变得容易。客观地说,资产负债观至少确保了在资产负债表上反映唯一的权利和义务,反映了当下时点的经济实质,避免了配比法下所导致的在资产负债表中出现递延收入和费用等属于会计程序结果的项目。这类项目与现时的任何经济权利和义务都没有对应关系,有悖于公允价值会计所强调的对经济实质的尊重。

尽管美国证券交易委员会(SEC)在2003年就宣称收入费用观将被资产负债观所代替^①,但是时至今日,两大准则制定机构的准则体系均呈现了奇特的资产负债收益观,即以资产负债观为主导,收入费用观仍同步运行的状态,以体现对交易或事项的重视,这种方式属于两种会计模式转型中的过渡,是渐进式改革中的必然产物。但是,也应该注意到,这种过渡逐步在修正中。概念框架(2010)在费用的确认部分虽提到配比原则,但同时强调,如果配比原则产生的项目不满足资产或负债的定义,则不允许在资产负债表中确认,体现了对配比原则的约束。最新的DP已不再提及配比这个会计程序。准则层面上,《国际会计准则第18号:收入》(IAS18)要求采用配比程序,但是没有明确地要求形成的余额要满足资产和负债的定义。而替代IAS18、将于2017年1月1日生效的《国际财务报告准则第15号:源于客户合同的收入》(IFRS15)中已不再出现“配比(Matching)”的字眼,转而强调只有满足资产和负债的定义才可以在资产负债表上确认,体现了对资产负债观的遵循。应该说,随着公允价值会计在更大范围内的使用,实现和配比这些属于另一个系统程序内的原则将逐步消失。

五、市场有效性不宜作为公允价值会计假设

公允价值会计隐含着有效市场假说(Efficient Markets Hypothesis, EMH)。在审视FASB和IASB所提出的支持公允价值相关性的观点后, Milburn(2008)指出,虽然这些理由并没有直接提及市场有效性,但在实际上隐含着合理有效市场的前提^②。在半强式的有效市场中,价格已经充分反映出所有公开可获取的信息,包括能够影响到现有事项或条件以及有关未来经济利益(最终现金流)的时间、金额和不确定性(风险)的信息,这符合公允价值的外部视角。可以说,二者的要求大部分是重合的,例如市场开放度、频繁活动、公开信息基础、公平交易的市场参与者等。因此,有观点提议将市场有效性作为公允价值会计的会计假设之一提出。

笔者认为,市场有效性不宜作为会计假设。首先,有效市场假说是一个经济理论假设,在实务

^① 美国证券交易委员会(SEC)著,财政部会计司组织翻译《对美国财务报告采用以原则为基础的会计体系的研究》,北京:中国财政经济出版社,2003年9月。

^② Alex Milburn, J., "The relationship between fair value, market value, and efficient markets," Accounting Perspectives 7, no. 4 (2008): 293-316.

中, 该假说的条件并非都能得到满足, 市场价格的可获得性也没有保证。2008 年的金融危机早已表明市场有效性是一个相对的概念。在金融危机中, 证券价格因缺乏流动性, 增加了买卖双方的信息不对称问题, 保证市场有效性的条件暂时消失, 现行市场价格无法如实反映经济实质, 对公允价值的估计要求主体回归到对特定资产或负债的预期上, 以关键假设和模型等披露来支持该估值。对现值的估计, 可以通过估计未来现金流量时间、金额和不确定性再折现获得, 但是, 未来现金流的不可观测意味着现值估计不存在概念上的稳定基础, 在这种情况下, 公允价值计量在所难免呈现了较大的主观性。其次, 市场有效性与公允价值会计要求的重合部分, 主要体现在公允价值的第一层级, 与第二、三层级的要求则相距甚远, 甚至在视角上是相反的。再次, 会计系统作为一个人造的信息系统, 以目标为起点, 只有那些为了保证系统朝着既定目标运行、必须对系统运行环境及前提所提出的要求, 才能称之为假设。但是, 市场有效性不是公允价值会计达到决策有用性的必要前提, 在非活跃市场条件下, 准则制定机构同样给出指引来解决公允价值的估值问题, 以满足投资者的决策需求。另外, 如果将市场有效性作为会计假设之一, 则会存在一个悖论, 半强式有效市场假说认为反映在股价中的信息是包含公司所披露的所有财务信息, 而会计系统又将其列为假设之一, 这里就存在内生性的问题。最后, 市场有效性的假说是针对证券市场, 而公允价值会计所涵盖的市场范围更广, 用一个局部假说来推理出整体的假设显然是不科学的。

六、其他综合收益在公允价值会计中发挥着重要作用

在以历史成本为主的会计模式下, 收入和费用的分类、列示以及净收益的内涵广为人知。公允价值的引入打破了单一的历史成本计量模式, 但也因为实现全面公允价值的条件尚未成熟, 使得现有计量格局呈现出独特的混合计量模式, 从而衍生出在现有模式下如何对收益变动进行计量、列示和分类的新难题。其他综合收益 (OCI) 的提出, 暂时地解决了混合计量模式下不同属性的收益的列报问题, 特别是未实现利得和损失的确认和计量问题, 昭示着传统会计收益向真实收益靠拢的会计理念的变革, 被视为是公允价值会计下的产物。

2007 年 9 月, IASB 在修订的《国际会计准则第 1 号: 财务报表的列报》(IAS1) 中规定: OCI 是指按照其他国际财务报告准则规定, 不要求或不允许在损益中确认的收益和费用项目 (包括重分类调整)。其中, 重分类调整是指当期或以前期间在 OCI 中确认的、且当期重分类到损益中的金额。这种界定采用排除法的方式, 置 OCI 于从属地位。DP 在 8.3 (b) 段中也提到 “计量和报告主体业绩时, 对损益和 OCI 没有清晰的角色定位, 这意味着 OCI 只是被视为任何有争议项目的 “垃圾场 (dumping ground)””。随着公允价值会计的推广运用, 会计系统将更多考虑外部市场因素的影响, OCI 的项目自然会增加。因此, 在 DP 的反馈意见中, 不少人表示应该首先在概念上明确 OCI 的内涵, 否则列报问题无从谈起。IASB 的大部分委员也赞同在概念框架层面上深入讨论 OCI 的角色以及如何操作的问题, 以确保准则层面运用的一致性。

从理论基础看, 如果综合收益 (CI) 是对经济利益的反映, 则 OCI 就是经济利益和传统会计收益的差额, 即未实现收益部分。但是, 在混合计量模式下, CI 所反映的内容相对于损益更接近真实收益, 也承接了不同计量属性的差异所带来的不平衡, 在力求提高损益预测价值的初衷下, 这些差异所产生的噪音只能落在 OCI 项目中。因此, OCI 的内涵很难完整界定, FASB 和 IASB 都选择暂时回避该问题, 只从整体上对 CI 的分类进行探索。

IASB 在 DP 和 ED 中所采用的思路是尽量不对 OCI 的具体内容进行界定, 只通过设置损益和 OCI 的划分原则予以规范, 从目前的情况看, 仍不失为一种权宜之策。IASB 还提出了 OCI 的狭义法和广

义法以供讨论。在狭义法中,所有在 OCI 中确认的项目都可以重分类至损益;损益将单独列报为一项合计或小计(DP, par. 8. 40)。此时,能够进行重分类是 OCI 项目列示的必要条件。而广义法则是在狭义基础上再适度放宽,除“衔接项目”和“错配的重计量”这两种重分类的项目外,允许存在适度例外。应该说,在现阶段,采用 OCI 广义法更为合理。首先,将损益作为主要的财务业绩来源,同时,对 OCI 项目也设定一个基本条件,但又允许少数例外情况的存在,这些例外情况以“是否提高损益的相关性”作为标准进行把握,在一定程度上确保了损益的预测价值,相对于狭义法将暂时无法定义的 OCI 项目的噪音倒挤在损益中的做法更为可取。其次,从目前 OCI 所包含的项目看,重分类已经不是一个绝对的标准,例如,主体自身信用风险所导致的公允价值变动损益、涉及资本保全的重估值等无法进行重分类。再者,随着公允价值会计的推广运用,业绩报告所反映的综合收益更趋近于经济收益,但是,OCI 项目也会更加膨胀,对于越来越复杂的 OCI 项目的内涵进行探索可能会导致对成本效益原则的背离。因此,通过 OCI 分离出性质不同的项目来增加损益的预测功能这种做法,在未来较长时间内仍难以改变。

综上,在公允价值会计模式下,引入 CI 体现对经济利益的回归,是对经济实质的尊重。鉴于目前计量模式尚处于混合计量模式的过渡转型,笔者认为,如果引入 OCI,既能较好地衔接两种计量模式,又能在一定程度上提高损益的相关度,则 OCI 有其存在的必要性。但必须强调的是,如果不对 OCI 的内涵进行探索和科学界定,则很容易被滥用为调节利润的操纵手段之一。因此,对 OCI 的角色定位,应该尽可能采用一种单一的标准,这样可以避免成为各种不符合损益类型的项目的垃圾桶,同时又能确保其存在灵活性,为计量模式变革过程中对未知事物的探索预留了空间。

(特约编辑:李碧珍)

~~~~~  
(上接第 17 页)

## 结 语

2012 年修正后的刑事诉讼法正式将非法证据排除规则纳入了刑事诉讼法典之中,其之于中国刑事法治建设的意义不言而喻,而其对于中国刑事诉讼法学研究的意义同样不容忽视。诚然,设立非法证据排除规则之目的——制约国家权力、保障个人权利——不能仅通过法律条文的宣誓,更重要的需使其在司法实践中具有操作可能性,倘若一味奉行“确实、充分”之单一证明标准,颇有“强控方之难”的嫌疑,甚或有放纵犯罪之危险。故采用非法证据证明标准之二重性,将《刑事诉讼法》第 58 条规定的“确认(非法)”或者“不能排除(非法)”转换成检察机关针对不同类型证据合法性之证明必须达到的相应程度,以不同类型证据的证明标准之高低程度来指导控方工作,实现惩罚犯罪与保障人权之目的。非法证据排除规则的正式确立一方面为理论研究从价值证成转向规则解释提供了现实的基础,此后关于非法证据排除规则的研究将从“仰望星空”的理论思辨转向“俯察大地”的规则解释,并且从丰富的司法实践中获得大量的问题来源;另一方面,基于非法证据排除带来的程序性制裁后果将对整个刑事诉讼程序,特别是侦查程序产生巨大的辐射效应,与侦查程序相关的研究将与非法证据排除规则之间形成密切的关联,从而推动中国刑事诉讼法学研究的技术化、细致化,甚至推动中国刑事诉讼法解释学研究的兴起,并为刑事诉讼法学知识的生产提供更为广阔的市场。

(责任编辑:丁翔)